



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **MUDr. I. Č.**, obchodní firma „MUDr. Č. I. – „I.“, zastoupeného JUDr. Romanem Andělem, advokátem se sídlem Kořenského 7, Praha 5, proti žalovanému: **Celní ředitelství Praha**, se sídlem Washingtonova 11, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 1. 2006, č. j. 11 Ca 34/2005 - 53,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2004, č. j. 9792-02/04-23. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Praha IV. ze dne 10. 3. 2004, č. j. 3220-05/04-01, dodatečnému platebnímu výměru č. 54/04, kterým bylo stěžovateli podle § 32 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (dále též daňový řád), § 267 odst. 1 a 4 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, a podle § 43 odst. 1, 2 a 11 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, doměřeno předepsané clo, DPH a penále v celkové výši 26 174 Kč. Městský soud žalobu stěžovatele zamítl s tím, že celní dluh není ve smyslu § 268 odst. 2 celního zákona prekludován, neboť byla zahájena celní kontrola, která se považuje za úkon směřující k vyměření částky cla nebo k jejímu dodatečnému vyměření podle odst. 3 citovaného ustanovení.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Po rekapitulaci

skutkového stavu vyjadřuje svůj nesouhlas se závěrem městského soudu, že na celní řízení a kontrolu prováděnou celními orgány lze použít názory vyjádřené v rozhodnutích vztahujících se k daňové kontrole podle daňového řádu. Má za to, že § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona stanoví pouze podpůrnou aplikaci daňového řádu pro celní řízení, navíc celní zákon ve znění účinném do 30. 6. 2001 (pozn. soudu: stěžovatel má zřejmě na mysli 2002) výslovně použití § 47 daňového řádu vylučoval. Celní zákon obsahuje samostatnou úpravu prekluze, a to v § 268 „včetně výkladových pravidel obsažených v § 267 celního zákona“. Poukazuje k tomu na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 7 Afs 16/2004 - 51. Právě v oblasti verifikace původu zboží je postavení dovozce (plátce cla) ztíženo. Podle čl. 28 Protokolu 4 je vývozce povinen uchovávat doklady prokazující původ zboží pouze 3 roky od vývozu zboží. Pokud by pak za úkon, který by lhůtu prodlužoval, bylo považováno zahájení kontroly či ústní jednání, bez určení konkrétního důvodu doměření, mohlo by dojít k situaci, kdy k verifikaci dochází po uplynutí 3 let od vývozu, tedy v době, kdy již vývozce nemá povinnost předložit doklady původu. Dovozce by pak neměl možnost se postupu celních úřadů bránit. Ze znění § 267 odst. 2 celního zákona stěžovatel dovozuje, že úkony prováděné v rámci kontroly nejsou považovány za úkony směřující k vyměření či doměření cla. Shodný názor podle stěžovatele vyslovil ve skutkově obdobných věcech i jiný senát Městského soudu v Praze v rozsudcích ze dne 17. 5. 2005, sp. zn. 8 Ca 89/2004 a 8 Ca 90/2004. Podle stěžovatele nemohl žalovaný žádné úkony ani činit, neboť se o důvodech (původ zboží) dozvěděl až ze zprávy Generálního ředitelství cel ze dne 26. 5. 2003, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty. Stěžovatel má za to, že se městský soud nezabýval jeho námitkami týkajícími se speciality celního řízení a zněním § 267 odst. 2 celního zákona a ani neuvedl, v čem spatřuje konkrétnost úkonů ve smyslu § 268 odst. 3 celního zákona. Také poukazuje na to, že až při ústním jednání se stěžovatel dozvěděl o tom, které JCD budou kontrolovány, přičemž v daném případě chtěl celní úřad doměřit clo z důvodů odebrání preferenčního původu zboží kvůli vystavování dvou faktur v jeden den, kdy součet těchto faktur přesahoval denní hodnotový limit 11 800 DEM. Tento důvod však byl verifikačním řízením rakouských celních orgánů vyvrácen. Touto námitkou se pak Městský soud v Praze nezabýval s poukazem, že se jednalo o novou námitku neuplatněnou v žalobě. Stěžovatel má za to, že se nejedná o samostatnou námitku, nýbrž jen o vysvětlení, proč nebyla předmětná celní kontrola úkonem ve smyslu § 268 odst. 3 celního zákona. Proto stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný nevyužil možnosti se ke kasační stížnosti vyjádřit.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (*nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*); domnívá se totiž, že již uplynula lhůta k doměření cla podle § 268 celního zákona. Dále též důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (*nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*); považuje totiž rozhodnutí městského soudu za nepřezkoumatelné, neboť se soud nevypořádal se všemi jeho námitkami.

Ze spisu k tomu vyplynulo, že stěžovatel předložil JCD č. 11776019-07156-9 týkající se dovozu zboží („dámská obuv kryjící kotník s podešví z kaučuku nebo usně“) dne

7. 12. 1999. Sdělením ze dne 24. 1. 2002, č. j. 213/02-08, doručeným dne 31. 1. 2002, byl stěžovatel vyrozuměn o tom, že u něj bude provedena dne 21. 2. 2002 následná kontrola po propuštění zboží dle § 127 celního zákona za účelem ověření údajů v podaných celních prohlášeních uvedených v příloze (ze správního spisu pak není jednoznačně zřejmé, zda seznam JCD v něm obsažený je touto přílohou či nikoli). Současně byl stěžovatel vyzván k připravení veškerých obchodních a účetních dokladů za účetní období let 1998 - 2001. Dále je ve spisu obsažen úřední záznam o provedených kontrolních úkonech ze dne 21. 2. 2002. Rozhodnutím Celního úřadu Praha IV. ze dne 6. 6. 2002, č. j. 213/02-08, č. j. 6991/02-08, byl stěžovatel vyzván, aby předložil konkrétní doklady ohledně dovozů, a to podle příloh k dovozům uvedeným v rozhodnutí pod písm. a) – g). Z protokolu o ústním jednání u Celního úřadu Praha IV. ze dne 26. 11. 2002, č. j. 15841/02-08, je zřejmé, že se stěžovatelem byly projednávány kontrolované dovozy zboží, mimo jiné i ten na základě předmětné JCD ze dne 7. 12. 1999. Celní úřad v kontrolním protokolu ze dne 9. 9. 2003 pod č. j. 213/02/08 NK 5/2002 shrnul kontrolní zjištění, konstatoval vznik celního dluhu a to, že tento celní dluh bude doměřen formou dodatečných platebních výměrů. Při jednání dne 5. 11. 2003 byl projednán daňový únik zjištěný v důsledku kontroly, při němž zástupce stěžovatele konstatoval, že doklady k dovozům, které bylo možno předložit, byly již předloženy při ústním jednání dne 26. 11. 2002. Na základě uvedených skutečností Celní úřad Praha IV. vydal dne 10. 3. 2004 dodatečný platební výměr, kterým stěžovateli vyměřil celní dluh, DPH a penále v celkové výši 26 174 Kč. Proti tomu podal stěžovatel odvolání, kde nesouhlasil s doměřením celního dluhu, neboť ten byl již „promlčen“. Jeho odvolání však bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 11. 2004 zamítnuto a zástupci stěžovatele doručeno dne 14. 12. 2004.

V žalobě podané dne 14. 2. 2005 stěžovatel namítal, že odebrání preferenční sazby bylo uskutečněno v rozporu s celním zákonem. Také vyslovil domněnku, že celní dluh je již „promlčen“ a poukázal na § 268 odst. 2 celního zákona. Zahájená kontrola pak podle jeho názoru nemůže být považována za úkon, který způsobuje běh nové tříleté lhůty, neboť o výsledcích následné verifikace, která dle celních orgánů odůvodnila doměření celního dluhu, se celní orgány dozvěděly až po uplynutí tříleté lhůty. V replice ze dne 23. 1. 2006 stěžovatel poukázal na speciální charakter celního řízení a ztížené postavení dovozce, na znění § 267 celního zákona a na to, že na ústním jednání konaném dne 26. 11. 2002 bylo probíráno doměření cla z jiného důvodu, než ze kterého bylo clo nakonec doměřeno, a nelze je proto považovat za úkon směřující k dodatečnému vyměření cla podle § 268 odst. 3 celního zákona. Městský soud jeho žalobu zamítl. Uvedl, že celní dluh není ve smyslu § 268 odst. 2 celního zákona prekludován, neboť byla zahájena celní kontrola, která se považuje za úkon směřující k vyměření částky cla nebo k jejímu dodatečnému vyměření podle odst. 3 citovaného ustanovení; odkázal také na bohatou judikaturu správních soudů k celní, resp. daňové, kontrole.

Stěžovatel namítá, že se městský soud nezabýval všemi jeho námitkami tak jak měl a z toho důvodu považuje jeho rozhodnutí za nepřezkoumatelné.

V souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumává krajský soud (Městský soud v Praze) napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Podle § 71 odst. 2 s. ř. s. může žalobce rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby, která činí podle § 72 odst. 1 s. ř. s. 2 měsíce ode dne, kdy bylo žalobci napadené rozhodnutí oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem.

Jak vyplynulo ze soudního spisu, se všemi žalobními body uplatněnými v žalobě se městský soud dostatečně a podrobně vypořádal. Pokud stěžovatel namítá, že soud pochybil,

když se nezabýval jeho námitkami týkajícími se speciality celního řízení, zněním § 267 odst. 2 celního zákona, a ani neuvedl, v čem spatřuje konkrétnost úkonů ve smyslu § 268 odst. 3 celního zákona, nemůže s ním zdejší soud souhlasit. Jedná se totiž o námitky, které stěžovatel poprvé uvedl až v podané replice ze dne 23. 1. 2006, tedy téměř rok po uplynutí lhůty k podání žaloby. Městský soud tak nebyl povinen se těmito námitkami zabývat.

Shodná situace je pak ve vztahu k námitce, že v daném případě chtěl celní úřad doměřit clo z důvodů odebrání preferenčního původu zboží, zatímco jeho doměření pak provedl z důvodu jiného. Rovněž tento žalobní bod vyslovil stěžovatel až v replice a městský soud tak nebyl povinen se jím zabývat. Nedůvodné je v tomto případě stěžovatelovo tvrzení, že se nejednalo o samostatný žalobní bod, nýbrž jen o vysvětlení, proč nebyl podle jeho názoru učiněn úkon ve smyslu § 268 odst. 3 celního zákona. Co rozumí zdejší soud žalobním bodem, vyslovil např. ve svém rozsudku ze dne 27. 10. 2004, č. j. 4 Azs 149/2004 - 52, uveřejněném ve Sb. NSS pod č. 488/2005 (též www.nssoud.cz), když uvedl, že *žalobní body [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] musí obsahovat jak právní, tak zpravidla i skutkové důvody, pro které žalobce považuje napadené výroky rozhodnutí správního orgánu za nezákonné nebo nicotné*. V daném případě stěžovatelem v replice uvedená námitka byla samostatným žalobním bodem, jehož právní důvod spočívá v tvrzení, že ústní jednání nebylo úkonem ve smyslu § 268 odst. 3 celního zákona, a skutkovým důvodem (tj. odůvodněním stěžovatelova právního závěru) bylo tvrzení, že při ústním jednání byly probírány jiné důvody doměření cla, než ty, kvůli kterým bylo clo doměřeno. Přitom žalobním bodem uplatněným v žalobě bylo tvrzení, že zahájenou kontrolu ani další úkony v ní provedené (tj. předmětné ústní jednání) za úkony ve smyslu § 268 odst. 3 celního zákona považovat nelze (právní důvod), neboť se o výsledcích následné verifikace celní orgány dozvěděly až po uplynutí tříleté lhůty. Z uvedeného je zřejmé, že se jednalo o dva samostatné, na sobě nezávislé žalobní body, které měly toliko shodný právní důvod. Postup městského soudu byl tak shledán v souladu se zákonem.

Jediné, co může ve vztahu k tomuto řízení Nejvyšší správní soud městskému soudu vytknout, je, že se nevyjádřil ke stěžovatelovu tvrzení, že odlišný senát (8 Ca) téhož soudu stěžovateli ve skutkově obdobné věci vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil. V zájmu právní jistoty účastníků je žádoucí, aby soudy ve skutkově a právně obdobných věcech rozhodovaly obdobně. Městský soud se tak měl v rozsudku vyslovit, zda se skutečně jednalo o věc obdobnou, případně v čem se od věci projednávané lišila. Pokud je pravdivé stěžovatelovo tvrzení, jedná se o záležitost nežádoucí, kterou však, s ohledem na soudcovskou nezávislost, nelze vyloučit. Dochází tak občas k situacím, kdy různé krajské soudy (někdy dokonce různé senáty jednoho soudu) rozhodují obdobné věci odlišným způsobem. K řešení této situace je pak povolán Nejvyšší správní soud, který zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování soudů ve správním soudnictví (§ 12 s. ř. s.), a to rozhodováním o kasačních stížnostech a v odůvodněných případech vydáním stanoviska (§ 19 s. ř. s.). Uvedené pochybení městského soudu (spočívající v tom, že se s touto námitkou nevypořádal, nikoliv v tom, že zaujal sám nesprávný právní názor), však nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto nebyl shledán.

S ohledem na to, že námitky týkající se speciality celního řízení a toho, že v daném případě chtěl celní úřad doměřit clo z důvodů odebrání preferenčního původu zboží, zatímco jeho doměření pak provedl z důvodu jiného, nebyly shledány řádně uplatněnými v řízení před městským soudem, nemohl se jimi zabývat ani soud zdejší. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřipustná, opírá-li se jen o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před

soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Námitky stěžovatele, které účinně neuplatnil v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohl, jsou nepřipustné a Nejvyšší správní soud se jimi zabývat nemůže.

Z uvedených důvodů se soud dále věnoval stěžejní stěžovatelově námitce, kterou je uplynutí tříleté lhůty k doměření celního dluhu, a jeho argumentaci, že nedošlo k přerušení této lhůty, neboť úkony celního úřadu činěné v rámci následné kontroly nejsou úkony směřující k doměření celního dluhu.

V daném případě nabyla dne 1. 7. 2002 účinnosti velká novela celního zákona, zákon č. 1/2002 Sb., který v čl. II bodu 5 stanovil, že *řízení zahájená přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se dokončí podle tohoto zákona s výjimkou řízení o celních deliktech, která se dokončí podle dosavadních předpisů*. Následná kontrola byla zahajována dne 31. 1. 2002, tedy podle celního zákona ve znění účinném do 30. 6. 2002, avšak po 1. 7. 2002 v ní bylo pokračováno podle celního zákona ve znění zákona č. 1/2002 Sb.

Ustanovení § 268 odst. 2 a 3 celního zákona, ve znění účinném od 1. 7. 2002, určilo, že *pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze částku cla zapsat do evidence po uplynutí 3 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. Byl-li před uplynutím lhůty uvedené v odstavci 2 učiněn úkon směřující k vyměření částky cla nebo k jejímu dodatečnému vyměření, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Vyměřit a doměřit částku cla a zapsat ji do evidence však lze nejpozději do 10 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl*. Podle § 238 odst. 1 a 2 celního zákona *vzniká celní dluh při dovozu přijetím celního prohlášení*.

Pro účely zjištění běhu tříleté lhůty pro doměření cla soud ze správního spisu zjistil, že stěžovatel předložil jednotnou celní deklaraci dne 7. 12. 1999 a nebyl-li by celními orgány učiněn žádný úkon podle § 268 odst. 3 celního zákona, došlo by k uplynutí lhůty k zapsání do evidence dnem 31. 12. 2002. Nejvyšší správní soud tedy podle § 268 odst. 3 posuzoval, zda před datem 31. 12. 2002 došlo k úkonu celního úřadu směřujícímu k dodatečnému vyměření částky cla, který by způsobil, že by tříletá lhůta začala běžet znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Soud vyšel z toho, že v dané věci celní úřad činil úkony v rámci celní kontroly. Institut celní kontroly (obdobně jako institut daňové kontroly podle daňového řádu) nepředstavuje jediný úkon, nýbrž je souborem celé řady dílčích úkonů. Z hlediska nastolení právní jistoty okamžiku, od něhož je v rámci kontroly spolehlivě odvozovat běh lhůty pro vyměření či doměření cla, se jeví k upřednostnění výklad, podle kterého se plynutí lhůty přerušuje od okamžiku zahájení celní kontroly, nikoli až od dalších případných úkonů, které by tuto lhůtu nastavovaly.

V daném případě bylo oznámení o tom, že bude u stěžovatele zahájena následná kontrola, doručeno stěžovateli dne 31. 1. 2002, tedy ještě za účinnosti celního zákona ve znění účinném do 30. 6. 2002, který na rozdíl od celního zákona účinného ode dne 1. 7. 2002 bližší určení zahájení následné kontroly nestanovil. Podmínka, že následná celní kontrola je zahájena sdělením evidenčních čísel celních prohlášení, která budou ověřována, včetně rozsahu ověřovaných údajů, kontrolované osobě, byla do celního zákona včleněna až s účinností ode dne 1. 7. 2002 /§ 127 odst. 4 celního zákona/. Za zahájení kontroly lze tak v daném případě považovat den, kdy bylo stěžovateli doručeno sdělení celního úřadu ze dne 24. 1. 2002, na něž následně navazovalo ústní jednání konané dne 21. 2. 2002. Nejedná se tak pouze o formální úkon, jak se domnívá stěžovatel, neboť celní úřad konal další úkony

s kontrolou související (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003 - 87, zveřejněn ve Sb. NSS pod č. 698/2005, www.nssoud.cz).

K tomu, aby celní kontrola mohla být považována za úkon směřující k vyměření částky cla nebo k jejímu dodatečnému vyměření (podle § 268 odst. 3 celního zákona) je však třeba, aby byla kontrolována osoba seznámena s tím, které její dovozy budou kontrolovány (tj. u kterých dovozů může být částka cla dodatečně vyměřena). Tento požadavek je nezbytný k zajištění právní jistoty této osoby. V daném případě není ze správního spisu zřejmé, zda seznam JCD obsažený ve správním spisu byl stěžovateli doručen spolu s oznámením o zahájení kontroly (stěžovatel toto v kasační stížnosti popírá), je však zřejmé, že se stěžovatel evidenční číslo celního prohlášení (JCD č. 11776019-07156-9 ze dne 7. 12. 1999), které mělo být kontrolováno, dozvěděl nejpozději při ústním jednání konaném dne 26. 11. 2002. Právě toto ústní jednání je pak třeba považovat za úkon směřující k doměření částky cla ve smyslu § 268 odst. 3 celního zákona a z hlediska uvedeného ustanovení také za zahájení celní kontroly jakožto úkonu směřujícího k doměření daně. Vzhledem k tomu, že byl tento úkon učiněn před uplynutím lhůty tří let od konce roku, v němž celní dluh vznikl, byly v daném případě splněny podmínky pro přerušení běhu lhůty podle § 268 odst. 2 celního zákona a nová lhůta začala běžet od konce roku 2002, neboť v témže v roce byl stěžovatel o tomto úkonu vyrozuměn; předmětné clo stanovené dodatečným platebním výměrem v r. 2004 a potvrzeno rozhodnutím žalovaného z téhož roku tedy bylo doměřeno v zákonné lhůtě.

Na základě shora uvedeného soud nepřistoupil na stěžovatelovu námitku, že v dané věci nebyl učiněn úkon směřující k doměření částky cla před uplynutím tříleté lhůty k doměření a že tomu brání i § 267 odst. 2 celního zákona. Stěžovatel se mylí, pokud zvažuje, že § 267 odst. 2 má vliv na běh tříleté lhůty ve smyslu § 268 odst. 3 celního zákona. Ustanovení § 267 odst. 2 ostatně již svým řazením v systematice a struktuře úpravy zákona upravuje právní účinky jiné situace, které vznikají v případech vyměření „prozatímní“ částky cla, tj. v případech, kdy v důsledku kontroly vzniká předpoklad celního dluhu, jeho částku však celní úřady nejsou prozatím schopny určit. Pro takový případ je do evidence pro účely vyměření dluhu zapsána pouze částka pravděpodobně dlužná tak, aby mohlo být dlužníkovi doručeno rozhodnutí o vyměření prozatímní částky cla. Smyslem této právní úpravy je, aby v případech nepřesného určení dluhu nedošlo k úniku dluhu jeho nevyměření. Pokud však celní úřad do 3 let ode dne, kdy dlužníkovi doručil rozhodnutí o vyměření prozatímní částky cla, nemůže určit přesnou částku cla, zápis do evidence se stává neplatným. Tříletá lhůta zde stanovená pro platnost či neplatnost již učiněného zápisu „prozatímní“ částky cla (a to jen pro případ, že v budoucnu nelze dospět k přesné částce celního dluhu) nemá vliv na plynutí lhůty podle § 268 odst. 2 a 3, kterou zákon stanoví pro případy zjištěného a vyčísleného celní dluhu a pro účely jeho vyměření. Tato lhůta je lhůtou garantující právní jistotu, že po jejím uplynutí již nelze zjištěnou částku cla doměřit. Smyslem § 267 odst. 2 celního zákona je logicky stanovení neplatnosti zápisu celního dluhu, kterým se nepodařilo určit přesnou částkou cla; (k tomu viz rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 2. 12. 2005, č. j. 9 Ca 98/2004 - 43, zveřejněno ve Sb. NSS pod č. 1023/2007).

Stěžovatel také namítá, že nelze na celní řízení a kontrolu prováděnou celními orgány použít názory vyjádřené v rozhodnutích vztahujících se k daňové kontrole podle daňového řádu, a to s poukazem na § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona. Nejvyšší správní soud s ním však nemůže souhlasit. Instituty následné celní kontroly (§ 127 celního zákona) a daňové kontroly (§ 16 daňového řádu) jsou si velice blízké, neboť cílem obou těchto kontrol je ověřit pravdivost skutečností uvedených v celním prohlášení, resp. daňovém přiznání. Pokud jde

o možné následky těchto kontrol pro kontrolované osoby, je zde opět shoda. Obě totiž mohou vyústit v doměření určitých plateb (celního dluhu či daňového nedoplatku, případně penále). Jak správně městský soud uvádí, judikatura správních soudů je jednotná v tom, že se zahájení daňové kontroly považuje za úkon směřující k vyměření nebo doměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, uveřejněn ve Sb. NSS pod č. 634/2005, kde soud uvedl, že *zahájí-li správce daně daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven (§ 47 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), a na běh této lhůty nemají vliv žádné další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly.* S ohledem na shodný popis úkonu podle § 47 odst. 2 daňového řádu (...*úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení*) a § 268 odst. 2 celního zákona (.....*úkon směřující k vyměření částky cla nebo k jejímu dodatečnému vyměření*) a na blízkost až shodu v institutech obou kontrol, nevidí Nejvyšší správní soud žádný důvod, proč přiměřeně neaplikovat názory správních soudů týkající se daňové kontroly i na následnou celní kontrolu a nepovažovat následnou celní kontrolu za úkon podle § 268 odst. 2 celního zákona. Na tom nemůže nic změnit ani stěžovatelův poukaz na § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona, který odkazuje na podpůrné použití daňového řádu, neboť ten na shora uvedené nemá žádný vliv.

Rovněž nerozhodné je stěžovatelovo upozornění na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 7 Afs 16/2004 - 51, neboť uvedené rozhodnutí řešilo výklad přechodného ustanovení čl. II bodu 5 zákona č. 1/2002 Sb. za situace, kdy rozhodnutí celního úřadu byla vydána a doručena žalobci před datem 1. 7. 2002, o odvoláních proti těmto rozhodnutím však rozhodoval žalovaný po datu 1. 7. 2002. V tomto případě soud shledal, že při rozhodování o odvolání bylo třeba postupovat podle nové právní úpravy. Dále se soud vyslovil k tomu, že nezapíše-li celní úřad z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty uvedené v § 268 odst. 2 celního zákona, ve znění zákona č. 1/2002 Sb., částku cla do evidence, nemůže již dluh doměřit (§ 264 odst. 1 celního zákona). Žádná z těchto otázek však ve věci právě projednávané není sporná. Nejvyšší správní soud proto shledal právní posouzení městského soudu správným a uplatněné důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nezjistil.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal naplněným žádný z tvrzených důvodů kasační stížnosti, zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. února 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu